

11. Aspectos fiscales de las relaciones comerciales con China: el convenio para evitar la doble imposición

LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER*

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. EL SISTEMA TRIBUTARIO EN CHINA. III. EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE CHINA Y ESPAÑA. 1 El ámbito subjetivo de aplicación: la residencia de las personas jurídicas. A. *Función y significación.* B. *La residencia de las personas jurídicas en España.* C. *La residencia de las personas jurídicas en China.* D. *La doble residencia.* 2. La tributación del beneficio empresarial. A. *Empresa residente en España que opera en China sin mediación de un establecimiento permanente.* B. *Empresa residente en España que opera en China mediante un establecimiento permanente.* 3. La tributación de los dividendos. A. *Consideraciones generales.* B. *Dividendos pagados por una empresa residente en China a una empresa residente en España.* C. *Dividendos pagados por una empresa residente en España a una empresa residente en China.* 4. La tributación de los intereses. 5. La tributación de los cánones o regalías.

I. INTRODUCCIÓN

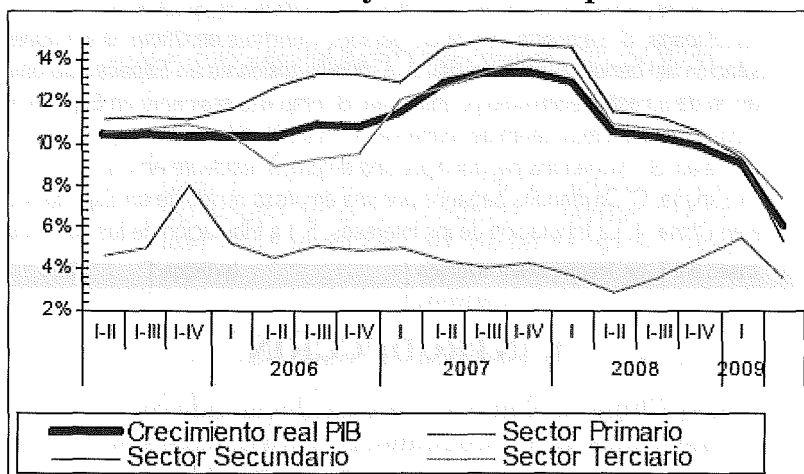
Como es sabido, China es el mayor mercado del mundo con 1.300 millones de consumidores potenciales. El Banco Mundial prevé que para el año 2020, China sea la primera potencia económica del planeta, pudiendo representar un 40% de la producción mundial. Si bien es cierto que la crisis económica está afectando a todo el planeta, no menos verdad es que no lo hace de igual forma en todos los países. La recesión económica en Europa y en Latinoamérica hace que el mercado asiático y en particular China se conviertan en un mercado estratégico para nuestras empresas. Conseguir que las empresas españolas puedan posicionarse de manera acertada en ese mercado, constituye un objetivo fundamental de muchas empresas que aspiran a globalizar su actividad y rentabilizar sus inversiones.

Algunos datos económicos sobre China pueden ayudarnos a vislumbrar el potencial que tiene la implantación de actividades económicas en ese país. La crisis económica actual está afectando a China de manera menos severa que

* Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante. Doctor en Derecho. Profesor del Master de Tributación de la Universidad de Alicante-Instituto de Estudios Fiscales y profesor de Fiscalidad Internacional en el Master oficial de Asesoría Fiscal de la Universidad Miguel Hernández de Elche.

al resto del mundo. Se cerró el año 2007 con un crecimiento del PIB del 11,9%, revisado posteriormente hasta situarlo en un 13%. En los principios del año 2008 el crecimiento del PIB se desaceleró hasta los 10,6 puntos. En el segundo trimestre de 2008 el crecimiento económico resistió manteniendo un 10,4%. En el tercer trimestre de 2008 el crecimiento del PIB bajó de los dos dígitos y se situó en un 9,9% por primera vez en cuatro años. Finalmente, la crisis impactó de lleno en China en el último trimestre de 2008 con un crecimiento del PIB del 6,8%, a un nivel inferior al de la entrada de China en la Organización Mundial del Comercio en 2001. En el primer trimestre de 2009 el crecimiento del PIB en China se volvió a desacelerar y registró un 6,1% ocho décimas menos que en el último trimestre del año anterior, siendo el peor dato en 17 años¹.

Crecimiento del PIB y contribución por sectores

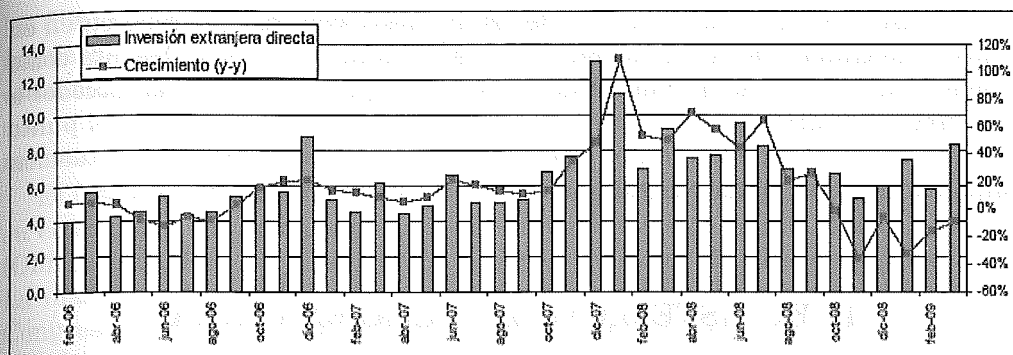


Fuente: ICEX

Las previsiones de crecimiento no son muy alentadoras. El Banco Mundial prevé un crecimiento para 2009 del 6,5%, el gobierno chino del 8%, el Fondo Monetario Internacional prevé un crecimiento del 6,7 y el Banco Asiático de Desarrollo del 7%.

A pesar, o precisamente por estos datos, la inversión extranjera directa en sectores no financieros en China sigue aumentando en los últimos tiempos. Según datos del Ministerio de Comercio de la República Popular China (MOFCOM). China ha recibido en los tres trimestres del año 2008 74.374 millones de dólares de inversión extranjera en sectores no financieros, un 57,7% más que la inversión recibida en el mismo período del año anterior.

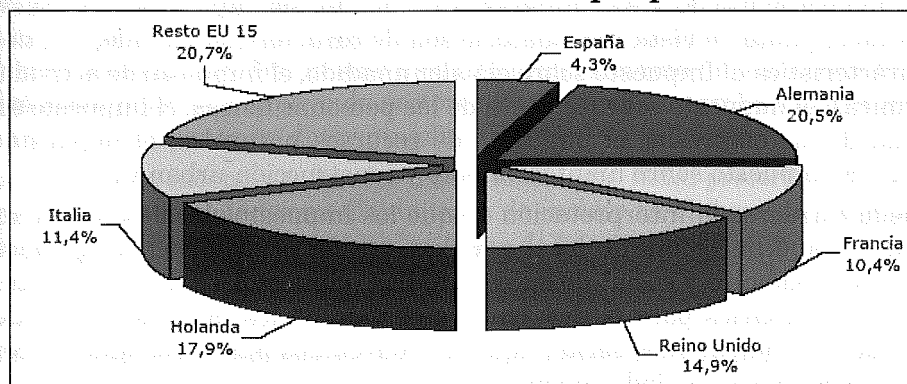
¹ Oficina Económica y Comercial de la Embajada de España en Pekín, *Impacto de la crisis financiera en China*, ICEX, abril 2009, pp. 3-5.



Fuente: ICEX

La procedencia de la inversión extranjera directa en China se concentra en más de un 59% en la región asiática, fundamentalmente, Hong Kong, Singapur, Japón y Corea del Sur. Por el contrario la inversión europea (EU 15) únicamente supone un 5,1% de l total de la inversión extranjera. No obstante, las inversiones europeas han aumentado un 15% respecto a las realizadas los nueve primeros meses del año 2007, adquiriendo cada vez más relevancia y volumen. En el caso de España, la inversión en China ha aumentado en 2008 un 22% con respecto a la del año anterior, con un volumen de 163,1 millones de dólares frente a 133,9 millones de dólares del año anterior. No obstante, en términos relativos, la relevancia de España en el total de la inversión extranjera directa recibida por China sigue con tendencia a la baja y representa sólo el 0,22% del total².

IED 3Trim. 2008 de UE-15 por país



Fuente: Oficina económica y comercial de España en Pekín.

² Oficina Económica y Comercial de la Embajada de España en Pekín, *Evolución de la inversión extranjera directa en China, 2008*, pp. 1-2.

A la vista de todo ello, el análisis de los distintos aspectos que repercuten en el mercado chino, y muy particularmente la tributación, se nos presenta como esencial para la adecuada planificación de las empresas que deseen acceder a este mercado estratégico. Valorar las oportunidades que ofrece, desde el punto de vista fiscal, el ordenamiento jurídico aplicable en relación con la actuación empresarial es un factor relevante a considerar en la toma de decisiones.

II. EL SISTEMA TRIBUTARIO EN CHINA

Una breve consideración en relación con el sistema tributario chino se nos antoja como necesaria a la hora de valorar la fiscalidad de las inversiones españolas en China fruto de las diferentes estructuras empresariales.

La estructura impositiva en China se basa en la descentralización administrativa entre el Estado y la Administración de los Gobiernos locales. Así, se puede distinguir tres clases de impuestos, los centrales, los locales y los impuestos compartidos. Así, se encuadran en el ámbito de los impuestos estatales o centrales, los impuestos aduaneros, el impuesto al consumo, el Impuesto a la adquisición de vehículos y el gravamen a las embarcaciones por tonelaje. Por el contrario, son impuestos exclusivamente locales, el Impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto sobre la plusvalía del terreno, el impuesto por el uso de terrenos en ciudades y pueblos, el impuesto sobre ocupación de terrenos agrícolas, el impuesto sobre la transmisión del título de propiedad de bienes inmuebles, el impuesto sobre los banquetes, el impuesto sobre vehículos y embarcaciones y el gravamen por el uso de áreas mineras. Finalmente, los impuestos más relevantes desde el punto de vista recaudatorio son de carácter compartido; así, tienen esa característica el Impuesto sobre el valor añadido, el impuesto de actividades económicas, el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre la renta de las empresas, el impuesto de recursos naturales, el impuesto del timbre y el impuesto sobre mantenimiento y construcción urbana³.

Puede extraerse la interpretación de que los impuestos locales serían aquellos que recauda el gobierno local por tratarse de gravámenes vinculados al desarrollo económico y social de su región. Los impuestos estatales o centrales serían los necesarios para el desarrollo y gestión de los intereses generales y los impuestos compartidos serían aquellos conectados más directamente con el desarrollo de una actividad económica.

La Administración estatal de impuestos (SAT) que depende del Consejo de Estado es la encargada en coordinación con las agencias tributarias locales de la gestión tributaria de tales impuestos. La SAT tiene oficinas y delegaciones en

³ A. Urquizu Cavallé, A. (dir.), *La fiscalidad de las inversiones españolas en China*, Marcial Pons, 2008, pp. 28 y 29.

los distintos niveles provinciales, municipales..., y se encarga de recaudar los impuestos estatales y los compartidos, tales como el IVA, el impuesto sobre el consumo, el impuesto sobre la renta de las empresas... Por otro lado, las Agencias tributarias locales están repartidas por todo el territorio y se encargan de recaudar los impuestos locales⁴.

El Gobierno chino está llevando a cabo una importante labor para adaptar su economía a las recomendaciones de la Organización Mundial del Comercio (OMC), lo cual se ha plasmado en algunas reformas fiscales muy relevantes. La más importante, por lo que a nosotros nos afecta, es la aprobación por el Congreso Nacional de la República Popular China, el 16 de marzo de 2007 de la Ley del Impuesto sobre la renta de las empresas, que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2008.

Hasta la entrada en vigor de la nueva ley del impuesto sobre sociedades, en China existían dos leyes diferentes que regulaban este impuesto para las empresas. Se distinguía, por un lado, la normativa que regulaba el impuesto sobre sociedades para las compañías domésticas o nacionales⁵, mientras que para las compañías extranjeras existía otra normativa diferente específica⁶. La diferencia fundamental se concretaba en que las sociedades chinas tributaban a un tipo impositivo en el impuesto sobre sociedades del 33%, mientras que las empresas de capital extranjero tenían importantes incentivos fiscales lo cual les suponía tributar a un tipo medio del 15%.

La nueva reforma del impuesto sobre sociedades unifica el régimen impositivo para todas las empresas, tanto chinas como extranjeras estableciendo un tipo de gravamen único del 25%⁷. Ello puede considerarse que supone terminar con el privilegio del que gozaban las empresas de capital extranjero al tributar, tradicionalmente, a un tipo medio inferior al que era de aplicación a las empresas nacionales chinas⁸. Del mismo modo, ahora el sistema de incentivos fiscales tendrá como objetivo el apoyo de sectores clave en el desarrollo de la economía china y las inversiones en determinadas regiones.

La política de incentivos fiscales o de tratamiento fiscal preferente del nuevo Impuesto sobre sociedades en China trata de incidir en el fomento y desarrollo de la industria y proyectos nacionales, tanto de base tecnológica como medioam-

⁴ Oficina Económica y Comercial de la Embajada de España en Pekín, *Guta del país: China*, marzo, 2009, pp. 63.

⁵ *Provisional regulations of the People's Republic of China on Enterprise Income Tax*, 1993.

⁶ *Income Tax of the People's Republic of China for Enterprises with foreign investment and foreign enterprises*, de 1991.

⁷ No obstante, para las empresas de pequeño tamaño e ingresos reducidos se aprobó un tipo del 20%. Las empresas de nueva y alta tecnología designadas por el Estado tributarán al 15%.

⁸ En todo caso, para las empresas que obteniendo su licencia de negocios antes del 16 de marzo de 2007 —fecha de aprobación de la nueva ley del impuesto sobre sociedades en China— tributarán a un tipo reducido (15% o 24%), se establece un periodo de transición de cinco años hasta la tributación efectiva en 2012 por el 25%.

biental. Igualmente los incentivos fiscales se centrarán en actividades relacionadas con la inversión en infraestructuras de puertos, aeropuertos, carreteras, conservación del agua... Para ello, las medidas concretas que se proponen y que tratarían de fomentar la inversión en China son variadas. Así, se establece que las empresas de alta tecnología (*High and new technology enterprises*) además de tributar al tipo reducido del 15%, si se establecen en alguna de las cinco Zonas Económicas Especiales⁹ o en el Nuevo Área de Shangai Pundong pueden beneficiarse de una exención total de impuestos en el primer ejercicio fiscal en el que se obtengan beneficios y una reducción del 50% en el 2º y 3º año. Igualmente los incentivos fiscales establecen exenciones o reducciones en el impuesto para rentas procedentes de agricultura, pesca, proyectos de infraestructuras públicas básicas respaldados por el Estado¹⁰, proyectos de protección medioambiental y de conservación de la energía¹¹ o transferencia de tecnología¹².

Igualmente la política de incentivos fiscales permite la deducción de los gastos de I+D de nuevas tecnologías, nuevos productos y nuevas técnicas¹³, así como la deducción del 100% de los salarios pagados a personal discapacitado y un régimen muy beneficioso de deducción de los gastos derivados de la compra de equipos especiales para protección medioambiental, conservación de energía y agua o seguridad laboral.

Esta reforma se enmarca en el ámbito de la nueva política económica en China que pretende iniciar una transición de un modelo económico absoluto a cualquier coste, a un nuevo sistema en el cual el desarrollo sostenible vaya adquiriendo mayor protagonismo. Se pretende apostar por un crecimiento más equilibrado donde el consumo interno tenga cada vez más relevancia y se compense así con un detrimento progresivo de exportaciones y de inversión extranjera.

Los impuestos que inciden sobre la actividad económica en China son además del impuesto sobre sociedades comentado, el impuesto sobre actividades

⁹ Shenzhen, Shantou, Zhuhai, Xiamen o Hainan.

¹⁰ Las rentas generadas por una empresa procedente de este tipo de inversión en infraestructuras estarán exentas durante los tres primeros años y gozarán de una bonificación del 50% del cuarto al sexto año a partir de que el proyecto proporcione sus primeros ingresos.

¹¹ Las rentas generadas por una empresa procedente de este tipo de inversión en infraestructuras estarán exentas durante los tres primeros años y gozarán de una bonificación del 50% del cuarto al sexto año a partir de que el proyecto proporcione sus primeros ingresos.

¹² La renta procedente de transferencia de tecnología estarán exentas del impuesto sobre sociedades por la parte que no supere los cinco millones de yuanes (RMB) y la parte que supere esa cantidad tendrá una reducción de un 50% del impuesto.

¹³ La deducción por gastos de I+D de empresas residentes es del 50% si los gastos no se capitalizan en activos intangibles. En caso contrario, no habrá derecho a la deducción, pero el coste de los activos a efectos de amortización se considerará el 150% del coste real.

económicas, el IVA¹⁴, el impuesto especial al consumo¹⁵ y los impuestos de aduanas. Conviene señalar que el impuesto sobre actividades económicas recae sobre entidades que presten servicios, transfieran activos intangibles o vendan propiedades inmuebles dentro del territorio de China. Su cuantificación es muy sencilla y se vincula a la cifra de negocios derivada de la prestación de servicios, la venta de activos intangibles y de bienes inmuebles. El tipo de gravamen al que tributa la prestación de tales servicios con carácter general es de un 5%, si bien en algunos sectores (telecomunicación, construcción...) es de un 3%, y en el sector relativo al ocio y entretenimiento el tipo de gravamen aplicable es de un 20%.

III. EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE CHINA Y ESPAÑA

La tributación de las inversiones españolas en China, como en general en todas aquellas relaciones en las que puede intervenir más de una Administración Tributaria de varios Estados, se hace necesario analizar la distribución de competencias y poderes tributarios entre los distintos Estados implicados, al objeto de conocer dónde ha de tributar un determinado rendimiento e incluso cómo ha de tributar. El instrumento normativo que posibilita tal objetivo no es otro que el Convenio para evitar la doble imposición (en adelante CDI). En este sentido, existe un Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Pekín el 22 de noviembre de 1990¹⁶.

A los efectos que a nosotros nos interesan, analizaremos el CDI España-China de manera integrada con la legislación interna que sea de aplicación, tanto

¹⁴ Constituye el hecho imponible del IVA la venta de bienes, la prestación de servicios y la importación y exportación de bienes. El tipo de gravamen general del IVA es el 17%, mientras que el tipo reducido es del 13% siendo de aplicación a la venta e importación de ciertos bienes de primera necesidad tales como cereales, aceite vegetal, agua, gas, carbón, bienes farmacéuticos, libros, revistas, periódicos...

¹⁵ Este impuesto se divide en cinco grupos y catorce epígrafes que tributan de manera específica. En el primer grupo se incluyen bienes que perjudican la salud de las personas o el ecosistema: tabaco, bebidas alcohólicas, petardos, fuegos artificiales, parquet de madera... En el segundo grupo se incluyen bienes de lujo y bienes que no son de primera necesidad: cosméticos, joyas, yates, complementos de golf... En el tercer grupo se integran los bienes de alta gama que consumen energía: automóviles y motocicletas. El cuarto grupo incluye al petróleo y aceites consumibles que no se regeneran: gasolinas, queroseno para aviones, nafta... Finalmente el quinto grupo se refiere a los neumáticos. La cuota de este impuesto se determina de manera específica para cada epígrafe pudiendo consistir en una cuota fija o un porcentaje.

¹⁶ BOE de 25 de junio de 1992.

la normativa española como la china. El CDI nos delimitará quién tiene el poder tributario, y la normativa nacional concretará cómo debe tributar el rendimiento en particular. Muchos son los preceptos que incluye el CDI, no obstante dado que nos interesa analizar la tributación de las inversiones empresariales en China, nos ceñiremos al estudio de los artículos del CDI que tenga una estrecha relación con esta cuestión. En concreto, además de estudiar los criterios aplicativos del Convenio referidos a la residencia de las personas jurídicas, analizaremos la tributación del beneficio empresarial, así como las particularidades de la obtención de dividendos, intereses o cánones.

1. El ámbito subjetivo de aplicación: la residencia de las personas jurídicas

A. Función y significación

La tributación de las actividades económicas en China desempeñadas por parte de empresas no residentes mediante la aplicación del CDI entre España y China queda condicionada al ámbito subjetivo del mismo. En este sentido, el artículo 1 del CDI España-China establece que el mismo “se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes”.

La residencia en uno u otro Estado se conforma como el elemento esencial para que a las personas jurídicas les sea de aplicación el CDI España-China y se distribuyan las potestades tributarias convenientemente al objeto de asegurar la tributación de la actividad económica en el lugar de residencia o de la fuente que establezca el propio Convenio.

El artículo 4 del CDI España-China, siguiendo el Convenio Modelo de la OCDE, en adelante CMOCDE, delimita qué se entiende por residente a los efectos del Convenio. El CMOCDE no establece propiamente un concepto de residencia. Se establece una remisión a la legislación nacional para determinar cuándo una persona es residente o no a los efectos del Convenio. No se trata, sin embargo, de una remisión absoluta al Derecho interno, puesto que tal remisión se realiza únicamente a los efectos de determinar por parte de los Estados contratantes cuándo una persona está sujeta en ese Estado por la renta mundial obtenida (*world wide taxation*). El artículo 4 del CMOCDE señala algunos criterios que han de ser considerados por los Estados para establecer la sujeción plena a la imposición en ese Estado (*full liability to tax*): el domicilio, la residencia, la sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. El artículo 4 del CDI España-China remite la significación de la residencia, a “toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o sede de su oficina central o cualquier otro criterio de naturaleza análoga”.

Este artículo 4 CDI tiene por función la de determinar el ámbito subjetivo de aplicación del Convenio, mediante la remisión al concepto de residencia que ten-

ga cada Estado. Según la legislación española, lo primero que debe considerarse es que a pesar de su relevancia, no existe en el derecho español una definición de lo que debe entenderse por residencia fiscal. Ante la ausencia de una definición, la normativa española opta por fijar diversos criterios que determinan la residencia fiscal de personas jurídicas. Tales criterios han de interpretarse, a la luz de los cada vez más frecuentes supuestos de deslocalización fiscal, de tal manera que reflejen una vinculación real y efectiva con el territorio del Estado.

B. La residencia de las personas jurídicas en España

El artículo 8.1 Ley Impuesto sobre sociedades (en adelante LIS)¹⁷ establece que “Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concorra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español”.

Se establece, por lo tanto un elenco de criterios que, de manera amplia, pueden determinar la residencia en España de una sociedad y su tributación por la renta mundial. La concurrencia de cualquiera de estos tres criterios supone la atribución de la condición de residente. No se establece por lo tanto ningún orden de prelación o jerarquía entre ellos, sino que basta con que se dé alguno de esos criterios para ser considerado residente en España¹⁸.

De los tres criterios recogidos en la legislación española los dos primeros tienen un carácter eminentemente formal basados en la voluntad de los socios, ya sea al decidir constituir una sociedad según la legislación española adoptando una forma jurídica regulada por la legislación societaria, o al fija su domicilio social en territorio español. Por el contrario, el criterio de la sede de dirección efectiva en España es un criterio sustantivo que tiene como finalidad evitar prácticas de elusión fiscal internacional mediante la creación de sociedades según formas jurídicas extranjeras con domicilio social fuera de España pero que desarrollan sus actividades en España donde tiene su sede de dirección efectiva no coincidente con su domicilio social¹⁹. No obstante, este criterio de la sede de dirección objetiva tiene un carácter sustantivo que nos remite a un concepto jurídico indeterminado. Ese problema ha sido resuelto parcialmente por el artí-

¹⁷ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades.

¹⁸ E. García Cantón, “El sujeto pasivo en el impuesto sobre sociedades”, en *Manual del impuesto sobre sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales - Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 2003, p. 94.

¹⁹ J. M. Díaz Arias, *Ley Comentada del Impuesto sobre Sociedades*, Deusto Jurídico, Madrid, 2007, p. 30 y 31.

culo 8 LIS al establecer que “se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades”.

C. La residencia de las personas jurídicas en China

Por su parte la legislación china²⁰ clasifica las empresas entre residentes y no residentes. Las empresas residentes están sujetas al impuesto sobre beneficios por sus ingresos mundiales, mientras que las empresas no residentes únicamente tributan por los ingresos originados en China, a no ser que dispongan de un establecimiento permanente en China.

Según la normativa china una empresa es residente en China si ha sido constituida en China, o si constituida según la legislación de otro país o región, la sede de administración o dirección efectiva se encuentra en China. Por el contrario, una empresa se considera que no es residente en China si ha sido constituida bajo la normativa de países extranjeros y además su actual sede de dirección o administración efectiva se encuentra fuera de China, aunque tiene organizaciones o establecimientos en China o sin tenerlos obtiene rentas procedentes de China²¹.

La normativa china, siguiendo una práctica frecuente en la mayoría de legislaciones de los Estados, delimita qué se entiende por sede de dirección o administración efectiva; bajo este término se hace referencia al lugar en que se realiza la gestión sustantiva y global, así como el control general sobre la producción, las operaciones, el personal, la contabilidad y las propiedades de la empresa²².

Uno de los elementos esenciales a los que hace referencia tanto el CDI como la normativa nacional china es el del establecimiento tal y como se refiere el artículo 2 de la Ley del impuesto sobre la renta de las empresas de China y que podemos traducir a nuestro establecimiento permanente. Así, se entiende por tal, el lugar destinado a la producción y a las actividades comerciales dentro de China. Este concepto incluiría el lugar de gestión, administración u oficinas de representación, granjas, fábricas o lugares de extracción de recursos naturales, lugares donde se presten servicios, lugares donde se realicen actividades de construcción, instalación, explotación o reparación y otros lugares desde los que se realice actividades de producción o comerciales²³.

²⁰ Ley del impuesto sobre la renta de las empresas (*enterprise income tax, EIT*), de 16 de marzo de 2007; Normas de aplicación del impuesto sobre la renta de las empresas, de 6 de diciembre de 2007.

²¹ Art. 2 Ley del impuesto sobre la renta de las empresas (*enterprise income tax, EIT*).

²² Art. 4 Normas de aplicación del impuesto sobre la renta de las empresas, de 6 de diciembre de 2007.

²³ Art. 5 Normas de aplicación del impuesto sobre la renta de las empresas, de 6 de diciembre de 2007.

Las empresas no residentes en China que operen con establecimientos dentro de China deben contribuir con un impuesto por todas las rentas obtenidas tanto dentro como fuera de China siempre que estén relacionadas o vinculadas con ese establecimiento. Por el contrario, si las empresas no residentes en China operan sin establecimientos dentro de China o sin rentas efectivamente relacionadas o vinculadas con un establecimiento, deberán satisfacer el impuesto por las rentas exclusivamente obtenidas en China²⁴.

Según parece, la extensión del concepto de empresa residente puede responder a la intención de gravar a las empresas que crean sociedades vehículo en otros países para articular su inversión en China, razón por la cual las multinacionales que han creado *holdings* en otros países deberán reorganizar sus estructuras de gestión y control si no quieren ser gravadas por sus ingresos mundiales²⁵.

D. La doble residencia

Los problemas que pudiera generar una posible situación de doble residencia se resuelven con la *tie-breaker rule* del artículo 4.3 CDI al optar por el criterio último de la sede de dirección efectiva u oficina central. Una de las cuestiones más debatidas ha sido la del significado y contenido que debe darse al criterio preponderante que resuelve la doble residencia y que es el de la sede de dirección efectiva. En España debe recordarse que la sede de dirección efectiva se utiliza como criterio para sujetar a las sociedades por su renta mundial al impuesto sobre sociedades²⁶. La ley española define la sede de dirección efectiva como el lugar donde radique la dirección y el control del conjunto de sus actividades. Dado que este concepto no tiene el mismo significado en todos los Estados, existe un convencimiento generalizado en la doctrina española de que la sede de dirección efectiva ha de interpretarse, no por los Estados, sino de forma autónoma para garantizar una aplicación uniforme de los Convenios de doble imposición²⁷.

Se corre el riesgo de acudir a la interpretación doméstica a la hora de determinar el significado del concepto de sede de dirección efectiva que aparece en los Convenios; y ello porque la ley del impuesto sobre sociedades establece qué entiende por tal. Aunque la interpretación de la legislación española se acerca mucho a la significación que dan los comentarios al Convenio Modelo OCDE, lo cierto es que tanto desde la doctrina como desde la Administración se aboga por mantener una interpretación autónoma y convencional del concepto de sede de dirección efectiva al margen de la interpretación doméstica.

²⁴ A. Urquizu Cavallé, (dir.), *La fiscalidad...* (nota 3), p. 67.

²⁵ Oficina Económica y Comercial de la Embajada de España en Pekín, *China: cambios en el impuesto de sociedades*, 2009, p. 5.

²⁶ Artículo 8 TRLIS.

²⁷ F. A. Vega Borrego, *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, ob. cit. Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004, p. 256.

Esa interpretación parte de considerar como tal el lugar en el que se adoptan las decisiones más importantes en la dirección de una sociedad. Lo relevante será el lugar donde se adopten las decisiones al más alto nivel y no el lugar donde éstas tienen efectos. Desde luego que el lugar de reunión del Consejo de Administración será un elemento esencial para determinar la sede de dirección efectiva, pero no debe ser el único criterio.

Finalmente, y recogiendo una práctica bastante extendida e incorporada al Convenio Modelo OCDE en la última reforma de 2008, se admite que en último término cualquier duda sobre la doble residencia se resuelva de mutuo acuerdo entre los Estados contratantes.

2. La tributación del beneficio empresarial

El artículo 7 del CDI España-China establece las reglas de tributación de los beneficios empresariales en función del tipo de sujeto que los obtenga y su residencia.

Establece, como regla general, que el artículo 7 del CDI que los beneficios empresariales han de tributar exclusivamente en el Estado de residencia de la empresa beneficiaria. No obstante si la empresa realiza su actividad a través de un establecimiento permanente situado en el otro Estado contratante, los beneficios pueden gravarse también en el Estado en el que radica el establecimiento permanente, aunque sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento tales beneficios. Se establece, pues, en estos casos el principio de tributación compartida, tanto en el Estado de residencia como en el Estado de la fuente. Por ello, la no deseable situación de doble imposición que se pudiera generar se deben eliminar a través de los métodos contenidos en el artículo 24 del CDI España-China.

La tributación en estos casos se vincula muy estrechamente, tal y como manda la tradición en la fiscalidad en el ámbito de la OCDE, al desempeño de la actividad económica mediante un establecimiento permanente. Por ello el apartado 2 del artículo 7 CDI España-China establece las reglas de atribución de rentas al establecimiento permanente. Así, se atribuirán a un establecimiento permanente que opera en otro Estado, “los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente”. Esa atribución de rentas al establecimiento permanente se complementa con las reglas de deducibilidad de gastos aplicables al mismo²⁸.

²⁸ Art. 7.3 CDI España-China: “para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el

El CDI España-China admite la posibilidad de determinar el beneficio del establecimiento permanente, cuando eso sea una práctica usual en alguno de los Estados contratantes, mediante el reparto proporcional de los beneficios totales de la empresa entre sus establecimientos permanentes, siempre que se respeten los principios que inspiran el artículo 7 CDI.

A. Empresa residente en España que opera en China sin mediación de un establecimiento permanente

De acuerdo con el artículo 7 CDI España-China, cuando una entidad residente en España realice una actividad empresarial en China sin mediación de ningún establecimiento permanente, el beneficio o renta que se perciba únicamente tributará en España a través de la Ley del impuesto sobre sociedades española.

B. Empresa residente en España que opera en China mediante un establecimiento permanente

Los beneficios de una empresa residente en España obtenidos en China a través de un establecimiento permanente (EP) allí situado pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente y en el Estado de residencia. Esa posible doble imposición queda salvada con la exención que establece el artículo 24.1 a CDI España-China: "En España la doble imposición se evitará de la siguiente forma: a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en China, España, sin perjuicio de las disposiciones de los apartados b), c) y d), dejará exentas tales rentas y elementos patrimoniales".

En este sentido, el artículo 22 TRLIS establece una exención para determinadas rentas obtenidas en el extranjero mediante establecimiento permanente. La

establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo no serán deducibles las cantidades pagadas, en su caso, por un establecimiento permanente (salvo que lo sean en concepto de reembolso de gastos efectivos), a la oficina central u otra oficina de la empresa a título de cánones, honorarios o pagos análogos, en contraprestación por el uso de patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos prestados o por la gestión o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado al establecimiento permanente. Igualmente para determinar los beneficios de un establecimiento permanente no se tendrán en cuenta las cantidades cargadas (salvo que lo sean en concepto de reembolso de gastos efectivos) por el establecimiento permanente a la oficina central u otra oficina de la empresa a título de cánones, honorarios o pagos análogos, en contraprestación por el uso de patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos prestados o por la gestión o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado al establecimiento permanente.

norma española condiciona tal exención a ciertos requisitos: a) que la renta del EP proceda de la realización de auténticas actividades en el extranjero de acuerdo con el artículo 21.1 c) TRLIS²⁹; b) que el establecimiento permanente haya sido gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, en los términos del artículo anterior, y que no se halle situado en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Establece el párrafo del artículo 22 TRLIS que en el caso de que el EP hubiera obtenido rentas negativas en periodos impositivos anteriores que se integraran en la base imponible de la entidad, esta exención sólo se aplicará las rentas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas³⁰. El ejercicio de una actividad económica mediante un establecimiento permanente se concreta por la Ley del impuesto sobre sociedades español al objeto de aplicar la exención. Así se establece que ello ocurre cuando por cualquier título se disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad. La Ley del impuesto sobre sociedades se remita a la enumeración ejemplificativa del artículo 13.1 de la Ley del impuesto sobre la renta de los no residentes, o al propio concepto que fije el CDI que sea aplicable.

Con todo ello, España dejará exentas las rentas obtenidas en China por empresas que tengan su residencia en España pero que operen mediante establecimiento permanente en China, puesto que habrán tributado allí.

La tributación en China de los beneficios obtenidos por empresas no residentes que operan mediante establecimiento permanente en China se regula en la Ley del impuesto sobre sociedades chino (EIT). En concreto su artículo 3

²⁹ Según el art 21.1 c) TRLIS se entiende que los beneficios que se reparten o en las que se participa proceden de la realización de actividades empresariales en el extranjero cuando al menos el 85% de los ingresos del ejercicio corresponden a: "1º rentas que se hayan obtenido en el extranjero y que no estén comprendidas entre aquellas clases de rentas a que se refiere el apartado 2 del artículo 107 como susceptibles de ser incluidas en la base imponible por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional. En cualquier caso, las rentas derivadas de participaciones en los beneficios de otras entidades, o de la transmisión de los valores o participaciones habrán de cumplir los requisitos del párrafo 2 siguiente". (A continuación la norma establece una relación no cerrada de actividades de acuerdo con las cuales se considera que se ha obtenido rentas en el extranjero). "2. Dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades no residentes respecto de las cuales el sujeto pasivo tenga una participación indirecta que cumpla los requisitos de porcentaje y antigüedad previstos en el párrafo a) cuando los referidos beneficios y entidades cumplan a su vez los requisitos establecidos en los demás párrafos de este apartado. Asimismo rentas derivadas de la transmisión de la participación en dichas entidades no residentes, cuando cumplan los requisitos del apartado siguiente".

³⁰ Según el artículo 22.4 TRLIS no se aplicará la exención prevista en ese precepto cuando concurren respecto del sujeto pasivos o de las rentas obtenidas en el extranjero las circunstancias previstas en el apartado 3 del artículo 21 en el que se regulan las condiciones que han de darse para que no se aplique la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.

establece que las empresas no residentes con EP han de pagar el impuesto sobre sociedades por las rentas obtenidas dentro de China e igualmente por las rentas obtenidas fuera de China pero efectivamente conectadas con su establecimiento permanente en China³¹.

La tributación de tales rentas se concreta con la determinación de la base imponible que según el artículo 5 de la Ley del impuesto sobre sociedades chino será el importe de la renta después de deducir las rentas libres de impuestos³², las rentas exentas³³, las partidas deducibles y las pérdidas o bases negativas de años anteriores. La base imponible incluye la renta procedente de la venta de bienes, la renta por servicios laborales, la renta por transferencia de propiedades, dividendos, bonos y otros rendimientos derivados de participaciones, rentas de intereses, arrendamientos, cánones, donaciones y otras rentas³⁴.

Dentro de las partidas deducibles hay que considerar que de la base imponible se puede deducir los gastos razonables que tengan una conexión real con las operaciones comerciales de la empresa incluyendo gastos, impuestos, pérdidas y cualquier otro elemento de similar naturaleza³⁵. Igualmente también pueden ser deducidos los gastos derivados de donaciones a instituciones benéficas si no excede el 12% del beneficio anual total. La Sección 3ª de las Normas de aplicación del impuesto sobre la renta de las empresas se refiere a las deducciones o gastos deducibles de la base imponible incluyendo una pluralidad de elementos que minorarían la base imponible de la sociedad³⁶.

³¹ El artículo 8 de las Normas de aplicación del impuesto sobre la renta de las empresas, de 6 de diciembre de 2007, establece que la renta "efectivamente conectada" con el EP debe interpretarse como la renta obtenida por los EP de una empresa no residente en China que posee las participaciones, los derechos de los beneficiarios que proporcionan rentas, y que posee, gestiona y controla propiedades que proporcionan las rentas.

³² El artículo 7 EIT establece qué se entiende rentas libres de impuestos.

³³ El artículo 26 EIT se refiere a las rentas exentas, incluyendo las procedentes de bonos del Tesoro, dividendos, bonos y otros valores distribuidos entre empresas residentes autorizadas, rentas de organizaciones calificadas como sin ánimo de lucro. El artículo 27 EIT incluye las rentas que pueden ser tener la calificación de exentas o de rentas bonificadas, lo cual significa que alguna de esas rentas no tributarán por estar exentas o tributarán a la mitad, normalmente a partir del cuarto año desde que se inició el proyecto o la actividad en cuestión. Entre estas rentas que pueden considerarse como exentas o bonificadas se encuentran las rentas procedentes de actividades agrícolas, forestales, cría de animales y proyectos de pesca, rentas procedentes de proyectos de infraestructuras públicas básicas respaldados por el Estado, rentas procedentes de proyectos de protección medioambiental y conservación de energía y agua, rentas procedentes de transferencia de tecnología...

³⁴ Artículo 6 EIT.

³⁵ Artículo 8 EIT.

³⁶ Artículos 27-55 Normas de aplicación del impuesto sobre la renta de las empresas; entre otros cabría citar, los sueldos y salarios a los empleados satisfechos por la empresa (art.34), las contribuciones básicas a la Seguridad Social (art. 35), costes razonables de empréstitos generados durante las actividades productivas (art. 37), gastos por el bienestar del personal hasta el 14% de sus sueldos (art. 40), gastos de formación del personal hasta el 2,5% de sus sueldos (art. 41),

Determinada así la base imponible, la sociedad no residente que China que opera mediante establecimiento permanente tributará al tipo de gravamen del 25%.

La nueva ley del impuesto sobre sociedades en China otorga incentivos fiscales y un tratamiento preferente a determinadas operaciones, no en función de la localización de la empresa, sino en función del tipo de actividades empresariales desarrolladas. Así, las empresas que se califican como de pequeñas y con beneficios escasos tributarán al 20%³⁷. Por otro lado, las empresas de alta y nueva tecnología así definidas por el Estado quedan gravadas al 15%.

3. La tributación de los dividendos

A. Consideraciones generales

El artículo 10 del CDI España-China establece las reglas de distribución del poder tributario en los casos en los que se obtengan dividendos de fuente extranjera. Así se establece el principio de tributación compartida³⁸. El párrafo 2 del CDI establece que "...estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de ese Estado". Esa tributación compartida es matizada por ese mismo precepto al fijar en algunos casos una tributación máxima del dividendo en el Estado de la fuente. Establece el art. 10.2 CDI España-China: "...pero si el perceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% del importe bruto de los dividendos". Esta cláusula del beneficiario efectivo es una medida para evitar el uso abusivo de los Convenios por parte de residentes en terceros países. "Se trata de limitar el alcance de los convenios de modo que sus ventajas no sean utilizadas por personas que no sean sus beneficiarios efectivos"³⁹.

El párrafo 3 de este precepto delimita objetivamente el ámbito de aplicación de la norma al interpretar el término dividendo en el sentido de cualquier "rendimiento de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan

el 60% de gastos de publicidad comercial (art. 42), los fondos especiales destinados a protección y recuperación medioambiental (art. 45)...

³⁷ Artículo 28 EIT. Son empresas de este tipo las que se dedican a actividades no restringidas o prohibidas por el Estado que cumplan estos criterios: para empresas industriales que la renta anual no supere los 300.000 RMB —yuanes chinos—, (unos 31.000 €), los 100 trabajadores y que sus activos totales no superen los 30.000.000 RMB (3.100.000 €). Para otras empresas las rentas anuales no han de superar los 300.000 RMB, los 80 trabajadores y los 10 millones RMB. (art. 92 Normas de aplicación del impuesto sobre la renta de las empresas).

³⁸ Art 10 CDI España-China: "Los dividendos pagados por una sociedad residente en un Estado contratante a un residente de otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado".

³⁹ A. Urquizu Cavallé, *La fiscalidad...* (nota 3), p. 203.

participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuye”.

No obstante este régimen de tributación compartida tal y como se delimita en los apartados 1 a 3 del artículo 10 del CDI España-China no se aplica en dos supuestos: cuando el beneficiario efectivo de los dividendos residente en un Estado contratante ejerce en el otro Estado contratante del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente; y cuando aquél presta unos servicios personales independiente por medio de una base fija aquí situada con los que la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente”. En el primer caso, si se ejerce una actividad mediante un EP, se aplica el artículo 7 CDI (beneficios empresariales) de tal manera que los beneficios empresariales —dividendos incluidos— del EP tributarán en el Estado en el que el EP esté situado. EN el segundo caso, tratándose de un sujeto que presta servicios personales independientes por medio de una base fija, se aplican las disposiciones del artículo 14 CDI, de tal manera que los beneficios imputables a esa base fija tributarán de manera compartida en el Estado de residencia y en el Estado en que esté la base fija. En todo caso, debe tenerse en cuenta que “el Estado de la fuente puede gravar los dividendos como beneficios del establecimiento permanente o de la base fija que posea el beneficiario residente del otro Estado, siempre y cuando los dividendos sean producidos por participaciones que formen parte del activo del establecimiento permanente o de una u otra manera estén efectivamente vinculados a ese establecimiento⁴⁰”. En tales supuestos se aplica el párrafo 5 del artículo 10 CDI España-China⁴¹.

B. Dividendos pagados por una empresa residente en China a una empresa residente en España

Los dividendos distribuidos por una empresa residente en China a una empresa residente en España, pueden tributar tanto en China como en España.

⁴⁰ A. Urquizu Cavallé, *La fiscalidad...* (nota 3), p. 203: “es decir, los dividendos que se generen por un establecimiento permanente o una base fija se consideran imputables a los mismos y se añaden a los resultados de la explotación, por la fuerza atractiva del establecimiento permanente o la base fija”.

⁴¹ Artículo 10.5 CDI España-China: “cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de este otro Estado o la participación que genera los dividendos esté efectivamente vinculada a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismo, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado”.

España será el Estado de residencia del perceptor del dividendo y tributará en el Impuesto sobre sociedades español. En China, como Estado de la fuente, los dividendos distribuidos tributarán en el EIT, teniendo en cuenta la previsión del artículo 10.2 CDI España-China en relación con la tributación máxima del 10% en el caso de que el perceptor sea el beneficiario efectivo.

La doble imposición es corregida por aplicación del artículo 24.1 b) CDI España-China, permitiendo la deducción en España del impuesto pagado en China, sin que tal deducción exceda de la parte del impuesto sobre la renta que corresponda a las rentas que pueden ser sometidas a imposición en China.

Permítasenos recordar que la integración de los dividendos obtenidos por una empresa residente en España procedente de una fuente china en la base imponible del impuesto sobre sociedades, ha de completarse con la propia regulación del impuesto español que establece la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos de fuente extranjera del artículo 21 TRLIS⁴², así como la deducción para evitar la doble imposición internacional en dividendos y participaciones en beneficios del artículo 32 TRLIS. Ambas soluciones son incompatibles, por lo que en la práctica la aplicación de la exención será preferente, aplicándose únicamente la deducción del artículo 32 TRLIS cuando la sociedad residente en España no cumpla los requisitos establecidos en el artículo 21 TRLIS para poder gozar de la exención. Por lo tanto, si la entidad residente perceptora del dividendo cumple con los requisitos para aplicar la exención, la misma tributará exclusivamente en China por tales dividendos en el EITL, por el contrario si no los cumple integrará los dividendos en la base imponible del IS español y tributará por los mismos, pudiendo, en su caso, gozar de la deducción por doble imposición internacional del artículo 32 TRLIS.

En todo caso, la distribución de dividendos tributará en China en el EIT, tal y como establece su artículo 6.4. La empresa no residente ha de incluir tales rentas en la base imponible del impuesto chino tributando a un tipo del 20%. La tributación operará vía retención en la fuente por parte del pagador del dividendo. No obstante, recuérdese que por aplicación del artículo 10.2 CDI España-China, si la empresa residente en España es el beneficiario efectivo, la tributación en la fuente no puede exceder el 10% del importe bruto de los dividendos.

⁴² La aplicación del régimen de la exención del artículo 21 TRLIS exige: 1) que la participación, directa o indirecta, en el capital o fondos propios de la entidad no residente sea al menos de un 5%; 2) que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del impuesto sobre sociedades; 3) que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero, lo cual se considera cumplido cuando al menos el 85% de los ingresos del ejercicio correspondan a rentas obtenidas en el extranjero o dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades no residentes respecto de las cuales el sujeto pasivo tenga una participación mínima del 5%.

C. Dividendos pagados por una empresa residente en España a una empresa residente en China

Para tales dividendos vuelve a regir el principio de tributación compartida. En China como Estado de residencia del perceptor tributará en el EIT⁴³, mientras que en España, que es el Estado de la fuente, la tributación se producirá vía retención por aplicación del artículo 24.1 y 25.1 f) 1º del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de los no residentes, con un tipo de gravamen del 18%. No obstante, debe tenerse presente la previsión del artículo 10.2 CDI España-China y la tributación máxima en la fuente del 10%. Tal tributación compartida será corregida en el Estado de residencia del perceptor del dividendo (China) por aplicación del artículo 24.2 CDI España-China, donde se establece que, con carácter general, el residente en China deducirá el impuesto español sin que ello exceda el impuesto chino sobre esas mismas rentas. No obstante, existe una previsión especial que establece que "cuando las rentas obtenidas en España son dividendos pagados por una sociedad residente de España a una sociedad residente de China y que posea al menos el 10% de la empresa pagadora de los dividendos, la deducción tendrá en cuenta el impuesto sobre la renta pagado en España por la sociedad pagadora de los dividendos"; es decir, que en tal caso, se considerará el IS pagado en España por ésta.

4. La tributación de los intereses

El régimen de tributación de los intereses de fuente extranjera en el CDI entre España y China se muy similar al establecido para los dividendos. Así se establece el principio de tributación compartida⁴⁴. El párrafo 2 del art. 11 CDI establece que "...estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado". Esa tributación compartida es matizada por ese mismo precepto al fijar en algunos casos una tributación máxima de los intereses en el Estado de la fuente. Establece el art. 11.2 CDI España-China: "...pero si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% del importe bruto de los intereses".

No obstante este régimen de tributación compartida tal y como se delimita en los apartados 1 y 2 del artículo 11 del CDI España-China no se aplica en dos supuestos: cuando el beneficiario efectivo de los intereses residente en un Estado contratante ejerce en el otro Estado contratante del que es residente la sociedad que proceden los intereses, una actividad comercial a través de un estableci-

⁴³ La sociedad residente incluirá en su base imponible los dividendos de fuente extranjera y aplicará un tipo de gravamen del 25%, (art. 4 EITL).

⁴⁴ Art. 11 CDI España-China: "Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente de otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado".

miento permanente situado en él; y cuando aquél presta unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada en él con las que el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente”. En el primer caso, si se ejerce una actividad mediante un EP, se aplica el artículo 7 CDI (beneficios empresariales) de tal manera que los beneficios empresariales —intereses incluidos— del EP tributarán en el Estado en el que el EP esté situado. En el segundo caso, tratándose de un sujeto que presta servicios personales independientes por medio de una base fija, se aplican las disposiciones del artículo 14 CDI, de tal manera que los beneficios imputables a esa base fija tributarán de manera compartida en el Estado de residencia y en el Estado en que esté la base fija.

El párrafo 3 de este precepto delimita objetivamente el ámbito de aplicación de la norma al interpretar el término intereses en el sentido de cualquier “rendimiento de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en beneficios del deudor, y especialmente los rendimientos de fondos públicos y los de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a tales títulos, bonos u obligaciones. Las penalizaciones por mora en el pago no se considerarán como intereses a los efectos del presente artículo”.

Los intereses procedentes de China y pagados a una empresa residente en España, pueden tributar tanto en China como en España. España será el Estado de residencia del perceptor del interés y tributará en el Impuesto sobre sociedades español. En China, como Estado de la fuente, los intereses pagados tributarán en el EIT, teniendo en cuenta la previsión del artículo 11.2 CDI España-China en relación con la tributación máxima del 10% en el caso de que el perceptor sea el beneficiario efectivo.

La doble imposición es corregida por aplicación del artículo 24.1 b) CDI España-China, permitiendo la deducción en España del impuesto pagado en China, sin que tal deducción exceda de la parte del impuesto sobre la renta que corresponda a las rentas que pueden ser sometidas a imposición en China.

En todo caso, los intereses pagados a un residente en España tributarán en China en el EIT, tal y como establece su artículo 6.4. La empresa no residente ha de incluir tales rentas en la base imponible del impuesto chino tributando a un tipo del 20%. La tributación operará vía retención en la fuente por parte del pagador del interés. No obstante, recuérdese que por aplicación del artículo 11.2 CDI España-China, si la empresa residente en España es el beneficiario efectivo, la tributación en la fuente no puede exceder el 10% del importe bruto de los intereses.

Por el contrario, tratándose de intereses procedentes de España y pagados a un residente en China, vuelve a regir el principio de tributación compartida. En China como Estado de residencia del perceptor tributará en el EIT⁴⁵, mientras

⁴⁵ La sociedad residente incluirá en su base imponible los intereses de fuente extranjera y aplicará un tipo de gravamen del 25%, (art. 4 EITL).

que en España, que es el Estado de la fuente, la tributación se producirá vía retención por aplicación del artículo 24.1 y 25.1 f) 2º del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de los no residentes, con un tipo de gravamen del 18%. No obstante, debe tenerse presente la previsión del artículo 11.2 CDI España-China y la tributación máxima en la fuente del 10%. Tal tributación compartida será corregida en el Estado de residencia del perceptor de los intereses (China) por aplicación del artículo 24.2 a) CDI España-China, donde se establece que, con carácter general, el residente en China deducirá el impuesto español sin que ello exceda el impuesto chino sobre esas mismas rentas.

5. La tributación de los cánones o regalías

El régimen de tributación de los cánones de fuente extranjera en el CDI entre España y China se muy similar al establecido para los dividendos. Así se establece el principio de tributación compartida⁴⁶. El párrafo 2 del art. 12 CDI establece que "...estos cánones pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado". Esa tributación compartida es matizada por ese mismo precepto al fijar en algunos casos una tributación máxima de los cánones en el Estado de la fuente. Establece el art. 11.2 CDI España-China: "...pero si el perceptor de los cánones es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% del importe bruto de los cánones".

No obstante este régimen de tributación compartida tal y como se delimita en los apartados 1 y 2 del artículo 12 del CDI España-China no se aplica en dos supuestos: cuando el beneficiario efectivo de los cánones residente en un Estado contratante ejerce en el otro Estado contratante del que es residente la sociedad que proceden los cánones, una actividad comercial a través de un establecimiento permanente situado en él; y cuando aquél presta unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada él con los que el derecho o propiedad por los que se pagan los cánones estén vinculados efectivamente". En el primer caso, si se ejerce una actividad mediante un EP, se aplica el artículo 7 CDI (beneficios empresariales) de tal manera que los beneficios empresariales —cánones incluidos— del EP tributarán en el Estado en el que el EP esté situado. En el segundo caso, tratándose de un sujeto que presta servicios personales independientes por medio de una base fija, se aplican las disposiciones del artículo 14 CDI, de tal manera que los beneficios imputables a esa base fija tributarán de manera compartida en el Estado de residencia y en el Estado en que esté la base fija.

⁴⁶ Art. 12 CDI España-China: "Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente de otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado".

El párrafo 3 de este precepto delimita objetivamente el ámbito de aplicación de la norma al interpretar el término cánones en el sentido de la cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas para su difusión por radio y televisión, de una patente, marca de fábrica, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico o por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas". La delimitación del concepto de canon plantea problemas de delimitación con otro tipo de rendimientos tales como beneficios empresariales, ganancias patrimoniales o rentas inmobiliarias. No obstante, la interpretación realizada en los Comentarios al Convenio Modelo OCDE será la ayuda precisa para resolver los problemas que se puedan generar. En todo caso, es obvio que dentro de esta delimitación se incluye el denominado *know-how* como conjunto de informaciones necesarias para la reproducción industrial. Del mismo modo, los pagos relativos a las aplicaciones informáticas —*software*— se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo 12 CDI España-China y del propio concepto de canon⁴⁷.

Los cánones procedentes de China y pagados a una empresa residente en España, pueden tributar tanto en China como en España. España será el Estado de residencia del perceptor del interés y tributará en el Impuesto sobre sociedades español. En China, como Estado de la fuente, los cánones pagados tributarán en el EIT, teniendo en cuenta la previsión del artículo 12.2 CDI España-China en relación con la tributación máxima del 10% en el caso de que el perceptor sea el beneficiario efectivo. El Protocolo del CDI España-China en su disposición segunda establece que los cánones pagados por el uso o el derecho al uso de equipo industrial, comercial o científico se someten a imposición únicamente sobre el 60% del importe bruto de los cánones.

La doble imposición es corregida por aplicación del artículo 24.1 b) CDI España-China, permitiendo la deducción en España del impuesto pagado en China, sin que tal deducción exceda de la parte del impuesto sobre la renta que corresponda a las rentas que pueden ser sometidas a imposición en China.

En todo caso, los cánones pagados a un residente en España tributarán en China en el EIT, tal y como establece su artículo 6.7. La empresa no residente

⁴⁷ En las Observaciones a los Comentarios al artículo 12 del Convenio Modelo OCDE, España (párrafo 28) considera que los pagos relativos a las aplicaciones informáticas se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo 12 CMOCDE cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre una aplicación para su explotación comercial como sui los mismos corresponden a una aplicación adquirida para uso empresarial o profesional del comprador, siendo en este último caso, *software* no absolutamente estándar, sino adaptado de algún modo al cliente. (A. García Heredia, "Las rentas del *software*. Los Comentarios al MCOCDE y la posición española", en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, 2005, pp. 2374 y 2375).

ha de incluir tales rentas en la base imponible del impuesto chino tributando a un tipo del 20%. La tributación operará vía retención en la fuente por parte del pagador del interés. No obstante, recuérdese que por aplicación del artículo 12.2 CDI España-China, si la empresa residente en España es el beneficiario efectivo, la tributación en la fuente no puede exceder el 10% del importe bruto de los cánones⁴⁸.

Por el contrario, tratándose de cánones procedentes de España y pagados a un residente en China, vuelve a regir el principio de tributación compartida. En China como Estado de residencia del perceptor tributará en el EIT⁴⁹, mientras que en España, que es el Estado de la fuente, la tributación se producirá vía retención por aplicación del artículo 24.1 y 25.1 a) del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de los no residentes, con un tipo de gravamen del 24%. No obstante, debe tenerse presente la previsión del artículo 12.2 CDI España-China y la tributación máxima en la fuente del 10%⁵⁰. Tal tributación compartida será corregida en el Estado de residencia del perceptor de los cánones (China) por aplicación del artículo 24.2 a) CDI España-China, donde se establece que, con carácter general, el residente en China deducirá el impuesto español sin que ello exceda el impuesto chino sobre esas mismas rentas.

⁴⁸ Si se trata de cánones pagados por el uso o el derecho al uso de equipo industrial, comercial o científico se someten a imposición únicamente sobre el 60% del importe bruto de los cánones.

⁴⁹ La sociedad residente incluirá en su base imponible los intereses de fuente extranjera y aplicará un tipo de gravamen del 25%, (art. 4 EITL).

⁵⁰ Si se trata de cánones pagados por el uso o el derecho al uso de equipo industrial, comercial o científico se someten a imposición únicamente sobre el 60% del importe bruto de los cánones.